



BUPATI TEGAL
PROVINSI JAWA TENGAH

PERATURAN BUPATI TEGAL
NOMOR 60 TAHUN 2016

TENTANG

KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TIDAK BERWUJUD
PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN TEGAL

DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA
BUPATI TEGAL,

- Menimbang : a. bahwa Peraturan Bupati Tegal Nomor 17 Tahun 2014 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah Kabupaten Tegal sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Bupati Tegal Nomor 57 Tahun 2015 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Bupati Tegal Nomor 17 Tahun 2014 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah Kabupaten Tegal mengatur kebijakan akuntansi aset tidak berwujud sebagai bagian dari kebijakan akuntansi aset lainnya, dan belum mengatur kebijakan akuntansi aset tidak berwujud secara khusus, terinci dan lengkap;
- b. bahwa untuk memberikan pedoman perlakuan akuntansi atas aset tidak berwujud, maka perlu ditetapkan kebijakan akuntansi aset tidak berwujud;
- c. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a, dan huruf b, perlu menetapkan Peraturan Bupati Tegal tentang Kebijakan Akuntansi Aset Tidak Berwujud Pemerintah Daerah Kabupaten Tegal.
- Mengingat : 1. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1950 tentang Pembentukan Daerah-daerah Kabupaten dalam Lingkungan Propinsi Djawa Tengah;
2. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 47, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4286);

3. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 5, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4355);
4. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 66, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4400);
5. Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4438);
6. Undang-Undang Nomor 12 tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234);
7. Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 244, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5587) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2015 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2015 Nomor 58, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5679);
8. Peraturan Pemerintah Nomor 7 Tahun 1986 tentang Perubahan Batas Wilayah Kotamadya Daerah Tingkat II Tegal dan Kabupaten Daerah Tingkat II Tegal (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1986 Nomor 8, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3321);
9. Peraturan Pemerintah Nomor 106 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Dalam Pelaksanaan Dekonsentrasi dan Tugas Pembantuan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 203, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4023);

10. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2004 tentang Kedudukan Protokoler dan Keuangan Pimpinan dan Anggota Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 90, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4416) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2004 tentang Kedudukan Protokoler dan Keuangan Pimpinan dan Anggota Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 47, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4712);
11. Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 48, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4502) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2012 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2012 Nomor 171, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5340);
12. Peraturan Pemerintah Nomor 54 Tahun 2005 tentang Pinjaman Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 136, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4574);
13. Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2005 tentang Dana Perimbangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 137, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4575);
14. Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 138, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4576) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2010 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 110, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5155);

15. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 140, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4578);
16. Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2005 tentang Pedoman Penyusunan dan Penerapan Standar Pelayanan Minimal (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4585);
17. Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Laporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 25, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4614);
18. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 123, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5165);
19. Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2016 tentang Perangkat Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 114, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5887);
20. Peraturan Presiden Nomor 54 Tahun 2010 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Presiden Nomor 4 Tahun 2015 tentang Perubahan Keempat atas Peraturan Presiden Nomor 54 Tahun 2010 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2015 Nomor 5, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5655);
21. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 310);

22. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 238/PMK.05/2011 tentang Pedoman Umum Sistem Akuntansi Pemerintahan (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 899);
23. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis AkruaI pada Pemerintah Daerah (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2013 Nomor 1425);
24. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 73 Tahun 2015 tentang Pedoman Penyisihan Piutang dan Penyisihan Dana Bergulir Pada Pemerintah Daerah (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2015 Nomor 1752);
25. Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 13 Tahun 2007 tentang Pokok-Pokok Pengelolaan Keuangan Daerah (Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Tahun 2007 Nomor 13) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 4 Tahun 2015 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 13 Tahun 2007 tentang Pokok-Pokok Pengelolaan Keuangan Daerah (Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Tahun 2015 Nomor 4, Tambahan Lembaran Daerah Nomor 92);
26. Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 2 Tahun 2008 tentang Urusan Pemerintahan yang Menjadi Kewenangan Pemerintah Kabupaten Tegal (Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Tahun 2008 Nomor 2, Tambahan Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Nomor 17);
27. Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 6 Tahun 2008 tentang Pola Organisasi Pemerintah Kabupaten Tegal (Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Tahun 2008 Nomor 6, Tambahan Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Nomor 21), sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 9 Tahun 2009 tentang Perubahan Atas Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 6 Tahun 2008 tentang Pola Organisasi Pemerintah Kabupaten Tegal (Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Tahun 2009 Nomor 9, Tambahan Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Nomor 33);

28. Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 8 Tahun 2008 tentang Pembentukan Organisasi Dinas-Dinas Daerah (Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Tahun 2008 Nomor 8, Tambahan Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Nomor 23), sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 20 Tahun 2012 tentang Perubahan Atas Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 8 Tahun 2008 tentang Pembentukan Organisasi Dinas-Dinas Daerah (Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Tahun 2012 Nomor 20, Tambahan Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Nomor 68);
29. Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 9 Tahun 2008 tentang Pembentukan Organisasi Inspektorat dan Lembaga Teknis Daerah (Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Tahun 2008 Nomor 9, Tambahan Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Nomor 24) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 21 Tahun 2012 tentang Perubahan Atas Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 9 Tahun 2008 tentang Pembentukan Organisasi Inspektorat dan Lembaga Teknis Daerah (Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Tahun 2012 Nomor 21, Tambahan Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Nomor 69);
30. Peraturan Daerah Kabupaten Tegal Nomor 10 Tahun 2008 tentang Pembentukan Organisasi Kecamatan dan Kelurahan (Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Tahun 2008 Nomor 10, Tambahan Lembaran Daerah Kabupaten Tegal Nomor 25)

MEMUTUSKAN:

Menetapkan : PERATURAN BUPATI TENTANG KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TIDAK BERWUJUD PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN TEGAL.

**BAB I
KETENTUAN UMUM**

Pasal 1

Dalam Peraturan Bupati ini yang dimaksud dengan Aset Tidak Berwujud (ATB) adalah aset non keuangan yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan barang atau jasa atau digunakan untuk tujuan lainnya termasuk hak atas kekayaan intelektual.

BAB II TUJUAN

Pasal 2

Peraturan Bupati ini bertujuan memberikan pedoman perlakuan akuntansi untuk aset tidak berwujud sehingga menjamin kewajaran penyajian setiap transaksi aset tidak berwujud pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

BAB III RUANG LINGKUP

Pasal 3

- (1) Kebijakan akuntansi ini mengatur perlakuan akuntansi aset tidak berwujud pemerintah daerah, yang meliputi :
 - a. Definisi
 - b. Kriteria
 - c. Jenis
 - d. Pengakuan
 - e. Pengukuran
 - f. Amortisasi, Penurunan Nilai, Penghentian dan Pelepasan
 - g. Penyajian dan Pengungkapan
- (2) Kebijakan akuntansi ini tidak diterapkan untuk :
 - a. Kewenangan untuk memberikan perijinan oleh instansi pemerintah
 - b. Kewenangan untuk menarik pungutan perpajakan oleh instansi pemerintah
 - c. ATB yang dimiliki untuk dijual oleh entitas dalam rangka operasi normal (diakui sebagai persediaan)
 - d. Hak perusahaan hutan
 - e. Hak perusahaan jalan tol
 - f. Hak pengelolaan suatu wilayah
 - g. Hak penambangan dan pengeluaran yang dilakukan dalam rangka eksplorasi, pengembangan dan penambangan mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya lainnya yang tidak dapat diperbarui.
- (3) Rincian kebijakan akuntansi tidak terwujud tercantum dalam Lampiran yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Bupati ini.

Pasal 4

Kebijakan akuntansi ini berlaku bagi entitas akuntansi dan entitas pelaporan pemerintah daerah.

**BAB V
KETENTUAN PENUTUP**

Pasal 5

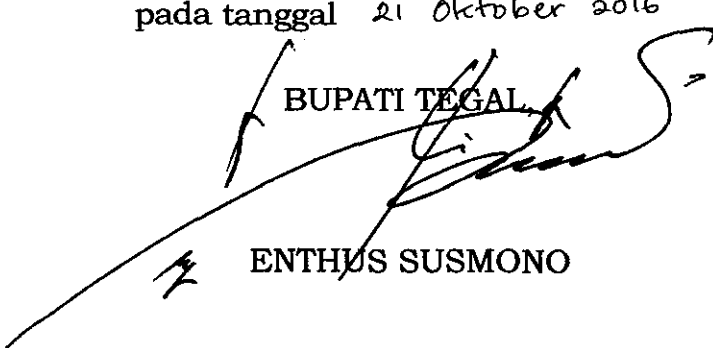
Pada saat Peraturan Bupati ini mulai berlaku, kebijakan akuntansi aset tidak berwujud sebagai bagian dari kebijakan akuntansi aset lainnya yang diatur dalam Peraturan Bupati Tegal Nomor 17 Tahun 2014 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah Kabupaten Tegal sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Bupati Tegal Nomor 57 Tahun 2015 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Bupati Tegal Nomor 17 Tahun 2014 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah Kabupaten Tegal masih tetap berlaku sepanjang tidak bertentangan dengan Peraturan Bupati ini.

Pasal 6

Peraturan Bupati ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan Pengundangan Peraturan Bupati ini dengan penempatannya dalam Berita Daerah Kabupaten Tegal.

Ditetapkan di Slawi
pada tanggal 21 Oktober 2016


BUPATI TEGAL

ENTHUS SUSMONO

Diundangkan di Slawi
pada tanggal 21 Oktober 2016

SEKRETARIS DAERAH KABUPATEN TEGAL,


HARON BAGAS PRAKOSA

BERITA DAERAH KABUPATEN TEGAL TAHUN 2016 NOMOR 60

LAMPIRAN : PERATURAN BUPATI TEGAL
NOMOR TAHUN 2016
TENTANG KEBIJAKAN AKUNTANSI
ASET TIDAK BERWUJUD
PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN
TEGAL

KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TIDAK BERWUJUD

I. PENDAHULUAN

1.1 TUJUAN

Tujuan kebijakan Akuntansi Aset Tidak Berwujud (ATB) adalah memberikan pedoman perlakuan akuntansi untuk ATB sehingga menjamin kewajaran penyajian setiap transaksi ATB pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Kebijakan akuntansi ini mewajibkan entitas pemerintah untuk mengakui ATB jika, dan hanya jika telah memenuhi kriteria yang telah ditetapkan.

1.2 LINGKUP

Kebijakan akuntansi ini mengatur perlakuan ATB pemerintah daerah, kecuali:

- a. Kewenangan untuk memberikan perijinan oleh instansi pemerintah
- b. Kewenangan untuk menarik pungutan perpajakan oleh instansi pemerintah
- c. ATB yang dimiliki untuk dijual oleh entitas dalam rangka operasi normal (diakui sebagai persediaan)
- d. Hak pengusahaan hutan
- e. Hak pengusahaan jalan tol
- f. Hak pengelolaan suatu wilayah
- g. Hak penambangan dan pengeluaran yang dilakukan dalam rangka eksplorasi, pengembangan dan penambangan mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya lainnya yang tidak dapat diperbarui.

II. DEFINISI ASET TAK BERWUJUD

ATB adalah aset non keuangan yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan barang atau jasa atau digunakan untuk tujuan lainnya termasuk hak atas kekayaan intelektual.

Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat diidentifikasi, dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan. Masing-masing unsur tersebut diuraikan di bawah ini.

ATB sebagai aset harus memenuhi kriteria umum aset seperti dijelaskan dalam Kerangka Konseptual. Aset non keuangan artinya aset ini bukan merupakan kas atau setara kas atau aset yang akan diterima dalam bentuk kas yang jumlahnya pasti atau dapat ditentukan. Dapat diidentifikasi maksudnya aset tersebut nilainya dapat dipisahkan dari aset lainnya. Tidak memiliki wujud fisik, artinya aset tersebut tidak memiliki bentuk fisik tertentu seperti halnya aset tetap. Bentuk fisik tersebut bukan faktor utama dalam menentukan keberadaan ATB; karena itu, paten dan hak cipta, misalnya, merupakan aset pemerintah apabila pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi di masa depan dan pemerintah menguasai aset tersebut .

Sebagai salah satu unsur aset, ATB harus memenuhi kriteria aset seperti tercantum dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan paragraf 65, yaitu “sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya non keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya”. Pengertian tersebut mencakup adanya potensi manfaat ekonomi masa depan, dapat diukur dengan andal dan adanya pengendalian ditandai dengan kepemilikan atau penguasaan.

Pengertian potensi manfaat ekonomi masa depan dalam definisi aset diuraikan pada Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan paragraf 66 yaitu “potensi aset tersebut untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, bagi kegiatan operasional pemerintah, berupa aliran pendapatan atau penghematan belanja bagi pemerintah”. Potensi manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aset dapat mengalir ke dalam pemerintah dengan beberapa cara. Misalnya, aset dapat:

- a. digunakan baik sendiri maupun bersama aset lain dalam operasional pemerintah;
- b. dipertukarkan dengan aset lain;
- c. digunakan untuk menyelesaikan kewajiban pemerintah.

Dalam menentukan sesuatu dapat diakui sebagai aset, harus memenuhi kriteria untuk dapat diperlakukan sebagai ATB. Apabila hasil penilaian atas suatu aset pengeluaran biaya tidak memenuhi kriteria pengertian ATB, maka pengeluaran biaya yang terjadi untuk memperoleh atau mengembangkan aset secara internal tersebut tidak dapat diakui sebagai ATB dan seluruh biaya yang terjadi dibebankan pada tahun terjadinya pengeluaran.

III. KRITERIA ASET TAK BERWUJUD

Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat diidentifikasi, dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan.

3.1 Dapat Diidentifikasi

Kriteria pertama untuk ATB adalah dapat diidentifikasi. Yang dimaksud dengan kriteria ini adalah:

- a. Dapat dipisahkan, artinya aset ini memungkinkan untuk dipisahkan atau dibedakan secara jelas dari aset-aset yang lain pada suatu entitas. Oleh karena aset ini dapat dipisahkan atau dibedakan dengan aset yang lain, maka ATB dapat dijual, dipindahtangankan, diberikan lisensi, disewakan, ditukarkan, baik secara individual maupun secara bersama-sama. Namun demikian tidak berarti bahwa ATB baru diakui dan disajikan di neraca jika entitas bermaksud memindahtangankan, menyewakan, atau memberikan lisensi kepada pihak lain. Identifikasi serta pengakuan ini harus dilakukan tanpa memperhatikan apakah entitas tersebut bermaksud melakukan hal tersebut;
- b. Timbul dari kesepakatan yang mengikat, seperti hak kontraktual atau hak hukum lainnya tanpa memperhatikan apakah hak tersebut dapat dipindahtangankan atau dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya.

Kriteria dapat dipisahkan harus digunakan secara hati-hati, mengingat dalam perolehan aset pada suatu entitas kadang-kadang terjadi perolehan secara gabungan. Dalam hal ATB diperoleh bersama dengan sekelompok aset lainnya, transaksi ini dapat juga meliputi pengalihan hak hukum yang memungkinkan entitas untuk memperoleh manfaat masa depan dari hak tersebut. Dalam hal demikian entitas tetap harus mengidentifikasi adanya ATB tersebut. Beberapa ATB biasanya dapat dipisahkan dengan aset lainnya, seperti paten, hak cipta, merk dagang, dan *franchise*.

Sebagai ilustrasi, suatu entitas membeli *hardware*, *software*, dan modul untuk kegiatan tertentu. Sepanjang *software* tersebut dapat dipisahkan dari *hardware* terkait dan memberikan manfaat masa depan maka *software* tersebut diidentifikasi sebagai ATB. Sebaliknya dalam hal *software* komputer ternyata tidak dapat dipisahkan dari *hardware*, misal, tanpa adanya *software* tersebut *hardware* tidak dapat beroperasi, maka *software* tersebut tidak dapat diperlakukan sebagai ATB tetapi sebagai bagian tak terpisahkan dari *hardware* dan diakui sebagai bagian dari peralatan dan mesin. Namun jika *software* tersebut dapat dipisahkan dari *hardware*, dapat diakui sebagai ATB. Misalnya *software* dapat dipasang di beberapa *hardware* dan *hardware* tetap

dapat dijalankan tanpa tergantung pada *software* tersebut, maka *software* diakui sebagai ATB.

3.2 Pengendalian

Pengendalian merupakan syarat yang harus dipenuhi. Tanpa adanya kemampuan untuk mengendalikan aset maka sumber daya dimaksud tidak dapat diakui sebagai aset suatu entitas. Suatu entitas disebut "mengendalikan aset" jika entitas memiliki kemampuan untuk memperoleh manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tersebut dan dapat membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomi dari aset tersebut. Kemampuan untuk mengendalikan aset ini pada umumnya didasarkan pada dokumen hukum yang sah dari lembaga yang berwenang, namun demikian dokumen hukum ini bukanlah sebagai suatu prasyarat yang wajib dipenuhi karena mungkin masih terdapat cara lain yang digunakan entitas untuk mengendalikan hak tersebut.

Instansi pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi masa depan karena adanya pengetahuan teknis yang dimilikinya. Pengetahuan teknis ini dapat diperoleh dari riset atau pengembangan atau mungkin dari pendidikan dan pelatihan yang dilakukan. Dalam kondisi demikian timbul pertanyaan, apakah entitas mempunyai kemampuan untuk mengendalikan pengetahuan teknis yang diperoleh dari riset dan pengembangan tersebut. Kemampuan untuk mengendalikan ini harus dibuktikan dengan adanya hak cipta (*copyrights*), hak paten tanpa adanya hak tersebut sulit bagi entitas untuk mengendalikan sumber daya tersebut dan membatasi pihak lain memanfaatkan sumber daya tersebut.

3.3 Manfaat Ekonomi Masa Depan

Karakteristik aset secara umum adalah kemampuannya untuk memberikan manfaat ekonomis dan jasa potensial (*potential services*) di masa depan. Manfaat ekonomis dapat menghasilkan aliran masuk atas kas, setara kas, barang, atau jasa ke pemerintah. Jasa yang melekat pada aset dapat saja memberikan manfaat kepada pemerintah dalam bentuk selain kas atau barang, misalnya dalam meningkatkan pelayanan publik sebagai salah satu tujuan utama pemerintah atau peningkatan efisiensi pelaksanaan suatu kegiatan pemerintah.

Manfaat ekonomi masa depan yang dihasilkan oleh ATB dapat berupa pendapatan yang diperoleh dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya atau efisiensi, dan hasil lainnya seperti pendapatan dari penyewaan, pemberian lisensi, atau manfaat lainnya yang diperoleh dari pemanfaatan ATB. Manfaat lain ini dapat berupa peningkatan kualitas layanan atau keluaran,

proses pelayanan yang lebih cepat, atau penurunan jumlah tenaga/sumber daya yang diperlukan untuk melaksanakan suatu tugas dan fungsi.

IV. JENIS-JENIS ASET TAK BERWUJUD

ATB yang dimiliki dan/atau dikuasai pemerintah dapat dibedakan berdasarkan jenis sumber daya, cara perolehan dan masa manfaat.

4.1 Jenis Sumber Daya

- a. *Software* komputer, yang dapat disimpan dalam berbagai media penyimpanan seperti *flash disk*, *compact disk*, disket, pita, dan media penyimpanan lainnya;
Software komputer yang masuk dalam kategori ATB adalah *software* yang bukan merupakan bagian tak terpisahkan dari *hardware* komputer tertentu. Jadi *software* ini dapat digunakan di komputer lain. Oleh karena itu *software* komputer sepanjang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.
- b. Lisensi dan *Franchise*
Lisensi dapat diartikan memberi izin. Pemberian lisensi dilakukan jika ada pihak yang memberi lisensi dan pihak yang menerima lisensi, melalui sebuah perjanjian. Dapat juga merupakan pemberian izin dari pemilik barang/jasa kepada pihak yang menerima lisensi untuk menggunakan barang atau jasa yang dilisensikan. *Franchise* merupakan perikatan dimana salah satu pihak diberikan hak memanfaatkan dan atau menggunakan hak atas kekayaan intelektual (HAKI) atau ciri khas usaha yang dimiliki pihak lain dengan suatu imbalan berdasarkan persyaratan yang ditetapkan oleh pihak lain tersebut dalam rangka penyediaan dan atau penjualan barang dan jasa.
- c. Hak Paten dan Hak Cipta
Hak Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh Negara kepada Inventor atas hasil Invensinya di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu melaksanakan sendiri Invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada pihak lain untuk melaksanakannya. (UU 14 tahun 2001, ps. 1, ayat 1) 18
Hak cipta adalah hak eksklusif Pencipta atau Pemegang Hak Cipta untuk mengatur penggunaan hasil penuangan gagasan atau informasi tertentu. Hak cipta merupakan "hak untuk menyalin suatu ciptaan". Hak cipta memungkinkan pemegang

hak tersebut untuk membatasi penggandaan tidak sah atas suatu ciptaan. Pada umumnya, hak cipta memiliki masa berlaku tertentu yang terbatas. Hak cipta berlaku pada berbagai jenis karya seni atau karya cipta atau ciptaan.

Hak-hak tersebut pada dasarnya diperoleh karena adanya kepemilikan kekayaan intelektual, pengetahuan teknis, suatu cipta karya yang dapat menghasilkan manfaat bagi entitas. Hak ini dapat mengendalikan pemanfaatan aset tersebut dan membatasi pihak lain yang tidak berhak untuk memanfaatkannya. Oleh karena itu Hak Paten dan Hak Cipta sepanjang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB

- d. Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang
Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial di masa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian tidak dapat diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial maka tidak dapat diakui sebagai ATB.
- e. ATB yang mempunyai nilai sejarah/budaya
Film dokumenter, misalkan, dibuat untuk mendapatkan kembali naskah kuno/alur sejarah/rekaman peristiwa lalu yang pada dasarnya mempunyai manfaat ataupun nilai bagi pemerintah ataupun masyarakat. Hal ini berarti film tersebut mengandung nilai tertentu yang dapat mempunyai manfaat di masa depan bagi pemerintah. Film/Karya Seni/Budaya dapat dikategorikan dalam *heritage* ATB.
- f. ATB dalam pengerjaan
Suatu kegiatan perolehan ATB dalam pemerintahan, khususnya yang diperoleh secara internal, sebelum selesai dikerjakan dan menjadi ATB, belum memenuhi salah satu kriteria pengakuan aset yaitu digunakan untuk operasional pemerintah. Namun dalam hal ini seperti juga aset tetap, aset ini nantinya juga diniatkan untuk digunakan dalam pelaksanaan operasional pemerintahan, sehingga dapat diakui sebagai bagian dari ATB.

4.2 Cara Perolehan

Berdasarkan cara perolehan, ATB dapat berasal dari :

- a. Pembelian
Pembelian ATB dapat dilakukan secara terpisah (individual) maupun secara gabungan. Hal ini akan berpengaruh pada identifikasi ATB serta pengukuran biaya perolehan

- b. Pengembangan secara internal
ATB dapat diperoleh melalui kegiatan pengembangan yang dilakukan secara internal oleh suatu entitas. Perolehan dengan cara demikian akan berpengaruh terhadap pengambilan keputusan tentang identifikasi kegiatan yang masuk lingkup riset serta kegiatan-kegiatan yang masuk lingkup pengembangan yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB sehingga dapat dikapitalisasi menjadi harga perolehan ATB.
- c. Pertukaran
ATB dapat diperoleh melalui pertukaran dengan aset yang dimiliki oleh suatu entitas lain.
- d. Kerjasama
Pengembangan suatu ATB yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan dapat dilakukan melalui kerjasama oleh dua entitas atau lebih. Hak dan kewajiban masing-masing entitas harus dituangkan dalam suatu perjanjian, termasuk hak kepemilikan atas ATB yang dihasilkan. Entitas yang berhak sesuai ketentuan yang akan mengakui kepemilikan ATB yang dihasilkan, sementara entitas yang lain cukup mengungkapkan hak dan kewajiban yang menjadi tanggungjawabnya atas ATB tersebut.
- e. Donasi/hibah
ATB, dapat berasal dari donasi atau hibah, misalnya suatu perusahaan *software* memberikan *software* kepada suatu instansi pemerintah untuk digunakan tanpa adanya imbalan yang harus diberikan
- f. Warisan Budaya /sejarah (*intangible heritage assets*)
Pemerintah dapat memiliki ATB yang berasal dari warisan sejarah, budaya, atau lingkungan masa lalu. Aset ini pada umumnya dipegang oleh instansi pemerintah dengan maksud tidak semata-mata untuk menghasilkan pendapatan, namun ada alasan-alasan lain kenapa aset ini dipegang oleh pemerintah, misalnya karena mempunyai nilai sejarah dan untuk mencegah penyalahgunaan hak atas aset ini oleh pihak yang tidak bertanggung jawab. Suatu entitas harus mengidentifikasi dan mengakui aset warisan ini sebagai ATB jika definisi dan kriteria pengakuan atas ATB telah terpenuhi.

4.3 Masa Manfaat

Berdasarkan masa manfaat , ATB dapat dibedakan menjadi dua yaitu:

- a. ATB dengan umur manfaat terbatas (*finite life*)
Umur manfaat ATB dalam kelompok ini dapat dibatasi dari umur atau banyaknya unit produk yang dihasilkan, yang didasarkan pada harapan entitas untuk menggunakan aset

tersebut, atau faktor hukum atau faktor ekonomis mana yang lebih pendek.

- b. ATB dengan umur manfaat yang tak terbatas (*indefinite life*)
Dari berbagai faktor relevan yang ada, ATB tertentu diyakini tidak mempunyai batas-batas periode untuk memberikan manfaat kepada entitas. Oleh karena itu, atas ATB yang mempunyai umur manfaat yang tak terbatas, harus dilakukan *review* secara berkala untuk melihat kemampuan aset tersebut dalam memberikan manfaat.

V. PENGAKUAN

Untuk dapat diakui sebagai ATB maka suatu entitas harus dapat membuktikan bahwa pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut telah memenuhi:

- a. Definisi ATB; dan
- b. Kriteria Pengakuan.

Persyaratan pengakuan tersebut berlaku untuk pengeluaran pada saat pengakuan awal dan pengeluaran biaya setelah pengakuan awal. Pada pengakuan awal ATB akan diakui sebesar biaya perolehan untuk ATB yang berasal dari transaksi pertukaran atau untuk ATB yang dihasilkan dari internal entitas. Nilai wajar digunakan untuk ATB yang diperoleh melalui transaksi bukan pertukaran. Pengeluaran setelah pengakuan awal diakui sebesar biaya yang dikeluarkan untuk menambah dan mengganti ATB yang memenuhi kriteria pengakuan ATB.

Sifat alamiah ATB, dalam banyak kasus, adalah tidak adanya penambahan nilai ATB atau diperlukannya penggantian dari sebagian ATB dimaksud. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan dari ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara kemungkinan manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan bukan merupakan upaya untuk meningkatkan manfaat ekonomi sehingga memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuannya. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan awal sebagai ATB sehingga pengeluaran tersebut diakui sebagai beban operasional. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

Sesuatu diakui sebagai ATB jika dan hanya jika:

- a. Kemungkinan besar diperkirakan manfaat ekonomi di masa datang yang diharapkan atau jasa potensial yang diakibatkan dari ATB tersebut akan mengalir kepada/dinikmati oleh entitas; dan
- b. Biaya perolehan atau nilai wajarnya dapat diukur dengan andal.

Suatu entitas harus menilai kemungkinan manfaat ekonomi di masa datang yang diharapkan atau jasa potensial dengan menggunakan dukungan asumsi logis yang mewakili estimasi terbaik dari manajemen tentang kondisi ekonomi yang akan diperoleh selama umur ekonomis dari ATB. Entitas menggunakan pertimbangan untuk menilai derajat kepastian aliran manfaat ekonomi di masa datang sebagai akibat dari penggunaan ATB dengan basis bukti-bukti yang tersedia pada saat pengakuan awal, dengan lebih menekankan pada bukti-bukti eksternal.

5.1 Pengakuan Aset Tak Berwujud yang Diperoleh secara Internal

Kadangkala sulit untuk menentukan apakah pengembangan secara internal atas ATB memenuhi prinsip-prinsip pengakuan, terutama dalam:

- a. mengidentifikasi apakah dan kapan aset yang diidentifikasi tersebut akan menghasilkan manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan; dan
- b. menentukan biaya perolehan dari aset tersebut secara memadai. Dalam hal tertentu, biaya untuk menghasilkan ATB yang dikembangkan secara internal tidak dapat dipisahkan dengan biaya entitas operasional rutin pemerintah.

Untuk melengkapi prinsip-prinsip umum pengakuan dan pengukuran di atas, entitas harus menerapkan persyaratan dan pedoman di bawah ini:

- a. Untuk menentukan apakah perolehan internal ATB memenuhi kriteria untuk pengakuan, perolehan ATB dikelompokkan dalam 2 (dua) tahap, yaitu:
 - 1) Tahap penelitian atau riset
 - 2) Tahap pengembangan
- b. Jika pemerintah tidak dapat membedakan tahap penelitian/riset dengan tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal untuk menghasilkan ATB, pemerintah harus memperlakukan seluruh pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut sebagai pengeluaran dalam tahap penelitian/riset.

5.1.1 Tahap Penelitian /Riset

Pengeluaran-pengeluaran untuk kegiatan / aktivitas penelitian / riset (atau tahap penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal) tidak dapat diakui sebagai ATB. Pengeluaran-pengeluaran tersebut harus diakui sebagai beban pada saat terjadi.

Dalam tahap penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal, pemerintah tidak/belum dapat membuktikan bahwa ATB telah ada dan akan menghasilkan manfaat ekonomi masa

datang. Oleh karenanya, pengeluaran ini diakui sebagai beban biaya pada saat terjadi.

Contoh-contoh dari kegiatan penelitian/riset adalah:

- a) Kegiatan/aktivitas yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan baru (*new knowledge*);
- b) Pencarian, evaluasi dan seleksi akhir untuk penerapan atas penemuan penelitian atau pengetahuan lainnya;
- c) Pencarian alternatif bahan baku, peralatan, produk, proses, sistem ataupun layanan;
- d) Formula/rumus, rancangan, evaluasi dan seleksi akhir atas alternatif yang tersedia untuk peningkatan material, peralatan, produk, proses, sistem dan layanan yang baru atau yang diperbaiki.

5.1.2 Tahap Pengembangan

ATB yang timbul dari pengembangan (atau dari tahapan pengembangan satu kegiatan internal) harus diakui jika, dan hanya jika, pemerintah dapat memperlihatkan seluruh kondisi dibawah ini, yaitu adanya:

- a) Kelayakan teknis atas penyelesaian ATB sehingga dapat tersedia untuk digunakan atau dimanfaatkan;
- b) Keinginan untuk menyelesaikan dan menggunakan atau memanfaatkan ATB tersebut;
- c) Kemampuan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB tersebut;
- d) Manfaat ekonomi dan/atau sosial dimasa datang;
- e) Ketersediaan sumber daya teknis, keuangan, dan sumber daya lainnya yang cukup untuk menyelesaikan pengembangan dan penggunaan atau pemanfaatan ATB tersebut;
- f) Kemampuan untuk mengukur secara memadai pengeluaran-pengeluaran yang diatribusikan ke ATB selama masa pengembangan.

Dalam tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal, dalam beberapa kasus, kemungkinan dapat diidentifikasi adanya ATB dan menunjukkan bahwa aset tersebut akan menghasilkan manfaat ekonomis di masa datang. Hal ini dikarenakan tahap pengembangan atas suatu aktivitas/kegiatan merupakan kelanjutan (*further advance*) atas tahap penelitian/riset.

Namun apakah hasil pengembangan tersebut nantinya akan menjadi ATB atau tidak harus terlebih dahulu memenuhi

kriteria di atas. Apabila telah memenuhi kriteria di atas dan ditetapkan menjadi ATB, maka hanya pengeluaran yang terjadi setelah seluruh kriteria tersebut tercapai yang dapat dikapitalisasi menjadi nilai perolehan, sedangkan pengeluaran yang terjadi sebelum memenuhi kriteria tersebut dianggap sebagai beban pada saat terjadinya.

Satu hal yang paling krusial di dalam menentukan apakah sesuatu dapat ditetapkan sebagai ATB adalah penentuan apakah aset tersebut dapat dianggap mempunyai atau akan menghasilkan manfaat ekonomi atau sosial di masa yang akan datang. Untuk menetapkan apakah suatu kajian/pengembangan menghasilkan manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa yang akan datang, suatu entitas harus mampu mengidentifikasi mengenai:

- a) Apa manfaat ekonomi dan atau sosial yang akan diperoleh dari hasil kajian/pengembangan tersebut;
- b) Siapa penerima manfaat ekonomi dan atau sosial tersebut;
- c) Apakah aset tersebut akan digunakan oleh entitas atau pihak lain;
- d) Jangka waktu manfaat tersebut akan diperoleh.

Contoh aktivitas-aktivitas pada tahap pengembangan adalah:

- a) Desain, konstruksi dan percobaan sebelum proses produksi prototipe atau model;
- b) Desain, konstruksi dan pengoperasian kegiatan percobaan proses produksi yang belum berjalan pada skala ekonomis yang menguntungkan untuk produksi komersial;
- c) Desain, konstruksi dan percobaan beberapa alternatif pilihan, untuk bahan, peralatan, produk, proses, sistem atau pelayanan yang sifatnya baru atau sedang dikembangkan.

5.1.3 Penelitian Dibiayai Instansi Lain

Pada praktik di pemerintahan terdapat dana penelitian yang dimiliki oleh suatu instansi tertentu namun dana ini dapat digunakan untuk membiayai penelitian yang dilakukan oleh perguruan tinggi atau lembaga-lembaga penelitian dan pengembangan.

Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintahan dan konsep entitas maka entitas yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat aset apabila dari belanja yang dikeluarkan dari anggaran tersebut menghasilkan ATB

walaupun penelitiannya dilakukan oleh lembaga lain. Hal ini juga sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 20 29 Tahun 2005 tentang Alih Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian dan Pengembangan oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan Pengembangan bahwa perguruan tinggi atau lembaga litbang yang memperoleh dana penelitian dari pemerintah tidak dapat mengalihkan pemilikan kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukan. Ini menunjukkan bahwa lembaga yang memperoleh dana penelitian tidak memiliki kontrol terhadap ATB yang dihasilkan yang merupakan salah satu kriteria untuk mengakui ATB.

Namun demikian instansi pemerintah yang memberikan dana tidak dapat serta merta mengakui ATB tersebut, kecuali jika memenuhi karakteristik ATB dan memenuhi kriteria pengakuan. ATB yang berasal dari Penelitian dan Pengembangan harus sesuai dengan kriteria pengakuan ATB dan memenuhi kondisi pengakuan untuk biaya pada tahap pengembangan, bukan biaya dalam tahap penelitian.

Biaya perolehan ATB yang dihasilkan secara internal dari pengembangan adalah sejumlah pengeluaran yang dilakukan sejak tanggal ATB pertama kali memenuhi kriteria pengakuan. Sehingga tidak semua biaya penelitian dan pengembangan yang telah dikeluarkan diakui sebagai ATB. Biaya penelitian dan biaya pengembangan terkait dengan ATB sebelum kriteria pengakuan dipenuhi tidak boleh diakui sebagai ATB. Dengan demikian harus ada penjelasan yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan mengenai hal ini.

Dengan demikian pihak perguruan tinggi dan/atau lembaga litbang yang melakukan penelitian tidak mencatat ATB tersebut, namun sesuai dengan pasal 10 PP 20/2005, perguruan tinggi atau lembaga litbang tersebut adalah sebagai pengelola kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukannya. Dalam pasal 11 PP tersebut juga disebutkan bahwa perguruan tinggi dan lembaga litbang tersebut mengupayakan perlindungan hukum atas pemilikan kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan. Dengan demikian apabila hasil penelitian tersebut dipatenkan, dan biaya patennya dikeluarkan oleh instansi lembaga penelitian, maka ATB berupa paten tersebut dicatat oleh lembaga penelitian sebesar jumlah biaya patennya.

5.2 Perlakuan Khusus untuk Software Komputer

Dalam pengakuan *software* komputer sebagai ATB, ada beberapa hal yang perlu diperhatikan:

- a. Untuk *software* yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi pemerintah dapat dibagi menjadi dua, yaitu dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri atau oleh pihak ketiga (kontraktor). Dalam hal dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri dimana biasanya sulit untuk mengidentifikasi nilai perolehan dari *software* tersebut, maka untuk *software* seperti ini tidak perlu diakui sebagai ATB. Selain itu *software* seperti ini biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum hingga dapat dipergunakan siapa saja, sehingga salah satu kriteria dari pengakuan ATB yaitu pengendalian atas suatu aset menjadi tidak terpenuhi. Oleh karena itu untuk *software* yang dibangun sendiri yang dapat diakui sebagai ATB adalah yang dikontraskan kepada pihak ketiga.
- b. Dalam kasus perolehan *software* secara pembelian, harus dilihat secara kasus per kasus. Untuk pembelian *software* yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat oleh pemerintah maka *software* seperti ini harus dicatat sebagai persediaan. Di lain pihak apabila ada *software* yang dibeli oleh pemerintah untuk digunakan sendiri namun merupakan bagian integral dari suatu *hardware* (tanpa *software* tersebut, *hardware* tidak dapat dioperasikan), maka *software* tersebut diakui sebagai bagian harga perolehan *hardware* dan dikapitalisasi sebagai peralatan dan mesin. Biaya perolehan untuk *software* program yang dibeli tersendiri dan tidak terkait dengan *hardware* harus dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria perolehan aset secara umum.

5.2.1 Perolehan secara Pengembangan Internal

Software komputer harus dianggap dihasilkan secara internal jika dikembangkan oleh instansi pemerintah atau oleh kontraktor pihak ketiga atas nama pemerintah.

Aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam pengembangan *software* komputer yang dihasilkan secara internal dapat dibagi menjadi beberapa tahap sebagai berikut:

a) Tahap awal kegiatan

Pada tahap ini termasuk adalah perumusan konsep dan evaluasi alternatif, penentuan teknologi yang dibutuhkan, dan penentuan pilihan akhir terhadap alternatif untuk pengembangan *software* tersebut.

- b) Tahap pengembangan aplikasi
Aktivitas pada tahap ini termasuk desain aplikasi, termasuk di dalamnya konfigurasi *software* dan *software interface*, pengkodean, pemasangan *software* ke *hardware*, *testing*, dan konversi data yang diperlukan untuk mengoperasionalkan *software*.
- c) Tahap setelah implementasi/operasionalisasi
Aktivitas dalam tahap ini adalah pelatihan, konversi data yang tidak diperlukan untuk operasional *software* dan pemeliharaan *software*.

Semua pengeluaran yang terkait dengan aktivitas pada tahap awal kegiatan harus menjadi beban pada saat terjadinya.

Semua pengeluaran pada tahap pengembangan aplikasi harus dikapitalisasi apabila memenuhi kondisi-kondisi sebagai berikut:

- a) Pengeluaran terjadi setelah tahap awal kegiatan selesai;
- b) Pemerintah berkuasa dan berjanji untuk membiayai, paling tidak untuk periode berjalan.

Semua pengeluaran yang terkait dengan aktivitas pada tahap setelah implementasi/operasionalisasi harus dianggap sebagai beban pada saat terjadinya.

5.2.2 Perolehan Secara Eksternal

Untuk menentukan perlakuan akuntansi, membutuhkan identifikasi jenis, syarat dan ketentuan penggunaan terhadap *software* yang diperoleh secara eksternal tersebut. Hal-hal yang perlu diidentifikasi terlebih dahulu adalah:

- a) Apakah harga perolehan awal dari *software* terdiri dari harga pembelian *software* dan pembayaran untuk lisensi penggunaannya, atau hanya pembayaran lisensi saja;
- b) Apakah ada batasan waktu/ijin penggunaan *software*;
- c) Berapa lama ijin penggunaan.

Dengan memperhatikan hal-hal tersebut di atas maka perlakuan akuntansi untuk *software* yang diperoleh secara pembelian dapat disimpulkan sebagai berikut:

- a) Perolehan *software* yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat lebih dari 12 bulan, maka nilai perolehan *software* dan biaya lisensinya harus dikapitalisasi sebagai ATB. Sedangkan perolehan *software* yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, maka nilai perolehan *software* tidak perlu dikapitalisasi.

- b) *Software* yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi dengan masa manfaat lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi sebagai ATB. *Software* yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, tidak perlu dikapitalisasi.
- c) *Software* yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi. *Software* yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.
- d) Pengeluaran terkait *software* yang tidak memenuhi kriteria kapitalisasi akan diakui sebagai beban operasi pada periode terjadinya.

5.2.3 Pengeluaran Berikutnya Setelah Perolehan

Pada kebanyakan kasus, sifat alamiah ATB adalah tidak adanya penambahan nilai ATB dan tidak diperlukannya penggantian dari bagian ATB dimaksud setelah perolehan awal. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan pengeluaran tersebut bukan merupakan upaya untuk memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai beban operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

Kapitalisasi terhadap pengeluaran setelah perolehan terhadap *software* komputer harus memenuhi salah satu kriteria ini:

- a) Meningkatkan fungsi *software*;
- b) Meningkatkan efisiensi *software*.

Apabila perubahan yang dilakukan tidak memenuhi salah satu kriteria di atas maka pengeluaran harus dianggap sebagai beban pemeliharaan pada saat terjadinya. Misalnya pengeluaran setelah perolehan *software* yang sifatnya hanya mengembalikan ke kondisi semula (misalnya, pengeluaran untuk teknisi *software* dalam rangka memperbaiki untuk dapat dioperasikan kembali), tidak perlu dikapitalisasi.

Pengeluaran yang meningkatkan masa manfaat dari *software* pada praktik umumnya tidak terjadi, yang ada adalah pengeluaran untuk perpanjangan ijin penggunaan/lisensi dari *software* atau *up grade* dari versi yang lama menjadi yang paling mutakhir yang lebih mendekati kepada perolehan *software* baru.

Berikut ini perlakuan akuntansi untuk perpanjangan lisensi:

- a) Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.
- b) Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi.

5.3 Perlakuan Untuk Hak Paten

Hak Paten adalah salah satu jenis ATB yang kemungkinan dapat dimiliki oleh Pemerintah yang perolehannya dapat berasal dari hasil kajian dan pengembangan atas penelitian yang dilakukan pemerintah atau pendaftaran atas suatu kekayaan/warisan budaya/sejarah yang dimiliki.

Hak Paten yang diperoleh untuk melindungi kekayaan/warisan budaya/sejarah, maka atas aset ini secara umum diakui pada saat dokumen hukum yang sah atas Hak Paten tersebut telah diperoleh. Namun untuk mengantisipasi lamanya jangka waktu terbitnya dokumen tersebut, maka entitas dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu dengan nilai sebesar biaya pendaftarannya, kemudian memberikan penjelasan yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Dalam praktik selama ini di terdapat beberapa perlakuan pencatatan terhadap Hak Paten dari hasil kajian/pengembangan yang memerlukan perlakuan khusus. Untuk Hak Paten yang masih dalam proses pendaftaran dan dokumen sumber belum terbit, maka entitas dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu dengan nilai sebesar biaya pendaftaran ditambah nilai Hasil Kajian/Pengembangan yang telah dikapitalisasi sebagai ATB, kemudian memberikan penjelasan yang memadai dalam CaLK.

5.4 Aset Tak Berwujud Dalam Pengerjaan

Terdapat kemungkinan pengembangan suatu ATB yang diperoleh secara internal yang jangka waktu penyelesaiannya melebihi satu tahun anggaran atau pelaksanaan pengembangannya melewati tanggal pelaporan. Dalam hal terjadi seperti ini, maka atas pengeluaran yang telah terjadi dalam rangka pengembangan tersebut sampai dengan tanggal pelaporan harus diakui sebagai ATB dalam pengerjaan (*Intangible Asset-Work In Progress*), dan setelah pekerjaan

selesai kemudian akan direklasifikasi menjadi Aset Tidak Berwujud yang bersangkutan.

VI. PENGUKURAN

6.1 Pengukuran Pada Saat Perolehan

Secara umum, ATB pada awalnya diukur dengan harga perolehan, kecuali ketika ATB diperoleh dengan cara selain pertukaran diukur dengan nilai wajar.

6.1.1 Pengukuran Aset Tak Berwujud Yang diperoleh Secara Eksternal

6.1.1.1 Pembelian

Harga yang harus dibayar entitas untuk memperoleh suatu ATB akan mencerminkan kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang diharapkan di masa datang atau jasa potensial yang melekat pada aset tersebut akan mengalir masuk ke dalam entitas tersebut. Dengan kata lain, entitas pemerintah mengharapkan adanya manfaat ekonomi ataupun jasa potensial yang mengalir masuk ke dalam entitas.

ATB yang diperoleh melalui pembelian dinilai berdasarkan biaya perolehan. Bila ATB diperoleh secara gabungan, harus dihitung nilai untuk masing-masing aset, yaitu dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan.

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian biasanya dapat diukur secara andal, khususnya bila berkenaan dengan pembelian melalui pertukaran kas atau aset keuangan lainnya.

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri dari:

- a. Harga beli, termasuk biaya import dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat;
- b. Setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam membawa aset tersebut ke kondisi yang membuat aset tersebut dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan.

Contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

- a. Biaya staf yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;

- b. Biaya profesional yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;
- c. Biaya pengujian untuk menjamin aset tersebut dapat berfungsi secara baik.

Contoh dari biaya yang bukan merupakan unsur ATB adalah:

- a. Biaya untuk memperkenalkan produk atau jasa baru (termasuk biaya advertising dan promosi);
- b. Biaya untuk melaksanakan operasi pada lokasi baru atau sehubungan dengan pemakai (*user*) baru atas suatu jasa (misalnya biaya pelatihan pegawai);
- c. Biaya administrasi dan *overhead* umum lainnya

Biaya-biaya perolehan ATB meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk menjadikan aset tersebut dalam kondisi siap untuk beroperasi seperti yang diinginkan oleh manajemen. Oleh karenanya, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB bukan merupakan bagian dari perolehan ATB.

6.1.1.2 Pertukaran

Perolehan ATB dari pertukaran aset yang dimiliki entitas dinilai sebesar nilai wajar dari aset yang diserahkan. Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas, maka hal ini mengindikasikan bahwa pos yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama sehingga pengukuran dinilai sebesar aset yang dipertukarkan ditambah dengan kas yang diserahkan.

6.1.1.3 Kerjasama

ATB dari hasil kerjasama antar dua entitas atau lebih disajikan berdasarkan biaya perolehannya dan dicatat pada entitas yang menerima ATB tersebut sesuai dengan perjanjian dan/atau peraturan yang berlaku.

6.1.1.4 Donasi/Hibah

ATB yang diperoleh dari donasi/hibah harus dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan. Penyerahan ATB tersebut akan sangat andal bila didukung dengan bukti perpindahan kepemilikannya secara hukum, seperti adanya akta hibah.

6.1.2 Pengembangan Secara Internal

ATB yang diperoleh dari pengembangan secara internal, misalnya hasil dari kegiatan pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan, nilai perolehannya diakui sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak ditetapkannya ATB tersebut memiliki masa manfaat di masa yang akan datang sampai dengan ATB tersebut telah selesai dikembangkan.

Pengeluaran atas unsur ATB yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban pada suatu periode tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB periode berikutnya.

ATB yang dihasilkan dari pengembangan *software* komputer yang memerlukan tiga tahap sebagaimana dimaksud dalam poin V Aspek Pengakuan mengenai perlakuan khusus untuk *software* komputer, maka tahap yang dapat dilakukan kapitalisasi adalah tahap pengembangan aplikasi, bila telah memenuhi kriteria dimaksud dikapitalisasi dan dinilai sebesar pengeluarannya.

6.1.3 Aset Budaya/Bersejarah Tak Berwujud (*Intangible Heritage Assets*)

ATB yang berasal dari aset bersejarah (*heritage assets*) tidak diharuskan untuk disajikan di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Namun apabila ATB bersejarah tersebut didaftarkan untuk memperoleh hak paten maka hak patennya dicatat di neraca sebesar nilai pendaftarannya.

6.2 Pengukuran Setelah Perolehan

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, sifat alamiah ATB, dalam banyak kasus, adalah tidak adanya penambahan nilai terhadap ATB tertentu atau penggantian dari sebagian ATB dimaksud. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan dari ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan tidak lagi merupakan upaya untuk memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuannya. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai beban operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud. Biaya yang telah dibebankan tidak dapat diakui sebagai ATB.

VII. AMORTISASI, PENURUNAN NILAI, PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ASET TAK BERWUJUD

7.1 Amortisasi

Amortisasi adalah alokasi harga perolehan ATB secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya. Amortisasi ATB sama prinsipnya seperti penyusutan dalam aset tetap.

ATB dilakukan amortisasi kecuali atas ATB yang memiliki masa manfaat tak terbatas.

Amortisasi suatu ATB dengan masa manfaat terbatas tidak berakhir jika aset tersebut tidak lagi digunakan, kecuali aset tersebut sudah sepenuhnya disusutkan atau digolongkan sebagai aset yang dimiliki untuk dijual.

Dalam hal manfaat ekonomis yang terkandung dalam suatu ATB terserap dalam menghasilkan aset lain, maka beban amortisasi merupakan bagian dari harga pokok aset lain tersebut dan dimasukkan ke dalam jumlah tercatatnya.

Amortisasi setiap periode akan diakui sebagai beban amortisasi dan penyesuaian atas akun ATB. Beban amortisasi ATB disajikan dalam Laporan Operasional.

7.1.1 Amortisasi untuk Aset Tak Berwujud dengan Masa Manfaat Terbatas

Amortisasi ATB dilakukan dengan metode garis lurus (*straight line method*). ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diamortisasi selama masa manfaat. Nilai sisa dari ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diasumsikan bernilai nihil.

Masa manfaat ATB ditetapkan sebagaimana terlihat pada tabel di bawah ini:

No	URAIAN	TAHUN
1	Software Komputer	4
2	Lisensi	10
3	Franchise	5
4	Hak Cipta Atas Ciptaan Gol. I	70
5	Hak Paten Sederhana	10
6	Hak Cipta Atas Ciptaan Gol. II	50
7	Hak Cipta Karya Seni Terapan	25
8	Hak Ekonomi Pelaku Pertunjukan	50
9	Hak Ekonomi Produser Fonogram	50
10	Hak Ekonomi Lembaga Penyiaran	20
11	Paten Biasa	20
12	Merek	10
13	Desain Industri	10
14	Rahasia Dagang	10
15	Desain Tata Letak Sirkuit Terpadu	10
16	Perlindungan Varietas Tanaman Semusim	20
17	Perlindungan Varietas Tanaman Tahunan	25

7.1.2 Amortisasi untuk Aset Tak Berwujud dengan Masa Manfaat Tak Terbatas

ATB dengan masa manfaat tidak terbatas (seperti *goodwill*) tidak boleh diamortisasi. Nilai ATB yang tidak diamortisasi harus ditelaah setiap periode untuk menentukan apakah ATB tersebut masih memiliki manfaat ekonomi di masa depan. Jika tidak lagi memiliki manfaat ekonomi di masa depan atau manfaat ekonominya berkurang dari nilai tercatat maka ATB tersebut mengalami penurunan nilai. Penurunan nilai ATB harus diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan. Jika terbukti ATB tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomis di masa mendatang, maka entitas dapat mengajukan proses penghapusan ATB sesuai prosedur dan regulasi yang berlaku.

7.2 Penurunan Nilai (*Impairment*)

Suatu aset turun nilainya jika nilai tercatatnya melebihi nilai yang dapat diperoleh kembali. Suatu entitas disyaratkan untuk menguji ATB dengan masa manfaat tak terbatas untuk penurunan nilai dengan membandingkan jumlah terpulihkan dengan jumlah tercatatnya, yang dapat dilakukan setiap tahun, atau kapan pun terdapat indikasi bahwa ATB mengalami penurunan nilai.

Dalam hal terjadi indikasi penurunan nilai yang lebih cepat dari yang diperkirakan semula maka hal tersebut perlu diungkapkan secara memadai dalam catatan atas laporan keuangan. Jika terbukti aset tak berwujud tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomis di masa mendatang, maka entitas dapat mengajukan proses penghapusan ATB.

7.3 Penghentian dan Pelepasan Aset Tak Berwujud

Secara umum penghentian ATB dilakukan pada saat dilepaskan atau ATB tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya.

Pelepasan ATB di lingkungan pemerintah lazim disebut sebagai pemindahtanganan. Sesuai Permendagri Nomor 17/2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah, pemerintah daerah dapat melakukan pemindahtanganan BMD yang didalamnya termasuk ATB dengan cara :

- a. dijual;
- b. dipertukarkan;
- c. dihibahkan; atau
- d. dijadikan penyertaan modal negara/daerah

Apabila suatu ATB dihentikan dari penggunaannya, baik karena dipindahtangankan maupun karena berakhirnya masa manfaat/tidak lagi memiliki manfaat ekonomi, maka pencatatan akun ATB yang bersangkutan harus dihentikan dan diproses penghapusannya. SKPD dapat mengajukan proses penghapusan ATB sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Pada saat penghapusan, ATB dihentikan dari pencatatan dan diakui kerugian penghapusan ATB sebesar nilai tercatat neto.

Dalam hal penghentian ATB merupakan akibat dari pemindahtangan dengan cara dijual atau dipertukarkan sehingga pada saat terjadinya transaksi belum seluruh nilai buku ATB yang bersangkutan habis diamortisasi, maka selisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai buku ATB terkait diperlakukan sebagai kerugian atau keuntungan non operasional. Penerimaan kas dari penjualan dicatat dan dilaporkan sebagai pendapatan pada Laporan Realisasi Anggaran. Penghentian ATB harus diungkapkan dalam CALK.

VIII. PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN

8.1 Penyajian Aset Tak Berwujud

ATB disajikan pada lembar muka Neraca sebesar nilai tercatat neto, yaitu sebesar harga perolehan setelah dikurangi akumulasi amortisasi. ATB disajikan dalam neraca sebagai bagian dari Aset Lainnya pada kelompok Aset Non Lancar.

8.2 Pengungkapan Aset Tak Berwujud

Laporan keuangan harus mengungkapkan hal-hal sebagai berikut untuk setiap golongan ATB, dengan membedakan antara ATB yang dihasilkan secara internal dan ATB lainnya :

- a. Masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan. Apakah masa manfaatnya terbatas atau tidak terbatas;
- b. Metode amortisasi yang digunakan, jika aset tak berwujud tersebut terbatas masa manfaatnya;
- c. Rincian masing-masing pos ATB yang signifikan;
- d. Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi pada awal dan akhir periode;
- e. ATB yang mengalami penurunan nilai yang signifikan (*impaired*);
- f. Penghentian dan penghapusan ATB, dan

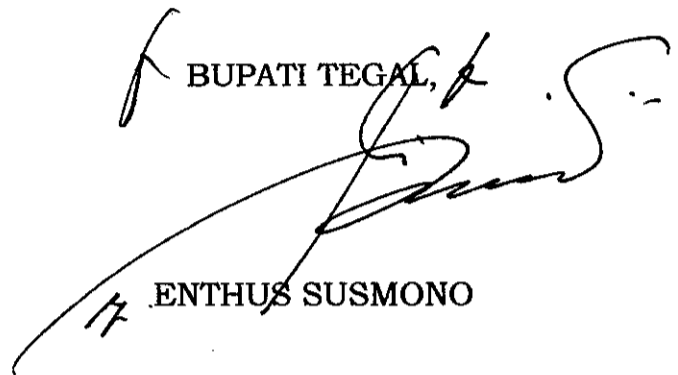
Di samping informasi-informasi di atas, entitas juga perlu melaporkan perubahan-perubahan terhadap:

- a. Periode Amortisasi;
- b. Metode Amortisasi.

Laporan keuangan harus mengungkapkan jumlah keseluruhan pengeluaran riset dan pengembangan yang diakui sebagai beban dalam periode berjalan. Pengeluaran riset dan

pengembangan terdiri atas semua pengeluaran yang dapat dikaitkan secara langsung dengan kegiatan riset dan pengembangan atau yang dapat dialokasikan, secara rasional dan konsisten pada kegiatan-kegiatan tersebut.

Entitas juga perlu mengkapkan gambaran mengenai setiap aset tak berwujud yang sudah sepenuhnya diamortisasi yang masih digunakan.

BUPATI TEGAL,

ENTHUIS SUSMONO